

美国政府审计发展历程

■梁丽珍

政府部门作为一个独特的经济单元,在当前社会中扮演着日益重要的角色,如何监督政府特别是地方政府的行政效率与效果,是摆在我们面前的一个重要问题。美国政府审计的理论和实践都发展得相当迅速,其发展历程为我们提供了可以参考的经验,有鉴于此,本文主要介绍美国政府审计基本框架的形成及其对我国的启发。

一、《1984年专项审计法案》的颁布

1984年,在美国政府审计发展历程中发生了一件可作为里程碑的事件,那就是《专项审计法案》(简称《法案》)的颁布。在该法案颁布之前,局面较为混乱,表现为:每个联邦机构制定各自的审计指南与报告格式,并自行决定审计方式。随着联邦机构的增多,一些接受财务援助的单位将有两个或三个机构同时进行审计;另外一些单位则由于援助机构没有足够的财力而无需审计。针对这种情况,1984年国会颁布的《法案》其目标是:

- 提高州与地方政府对联邦财务援助项目的财务管理水平和会计责任;
- 对州和地方政府的联邦财务援助项目统一规定审计要求;
- 提高审计资源的使用效率与效果;
- 确保联邦部门与机构最大程度地依赖和利用根据《法案》进行的审计工作。

为了实现以上目标,该法案要求接受联邦财务援助的州与地方政府必须接受对其援助资金进行的审计,并报告援助条款的遵守情况以及联邦财务援助的内部会计与管理控制状况。援助资金通常由执行通用财务报表审计的人员来完成,但最终要由具有审查权的联邦审计机构实施监督。具有监督审计过程及审计质量的监督机构可由预算管理局(OMB)指定,也可以是对被审计单位援助拨款是多的联邦机构。

随着审计法案的颁布与实施,重复与缺失审计的现象消失了,这为以后政

府审计的进一步规范奠定了基础。

二、美国会计总署(GAO)与AICPA的合作

1. AICPA改进政府审计质量的努力。1986年美国会计总署随机抽取了120份由注册会计师(CPA)执业的联邦财务援助审计,并进行了复核。结果发现,没有遵守公认政府会计准则(GAGAS)的占34%,其中有超半数严重违反准则。会计总署认为,这些审计没有就联邦资金的使用是否遵守法规提供足够的保证。于是同年3月,会计总署发布了一份题为《CPA审计质量:许多政府审计未遵守职业准则》的研究报告。在报告中,会计总署建议会计职业界改进政府审计教育状况,以及提高CPA执行政府审计的质量。

作为对会计总署的反应,AICPA于1987年5月发布了《关于政府部门审计质量紧急任务报告》。报告提出了5大类共25个建议,通称5“E”,即:

教育——对从事政府审计的人员进行法定训练,发布应遵循的审计准则;

业务约定——改进约定程序,以保证有资格的审计人员进行政府审计,将所有单一审计要求进行合并;

评价——对从事政府审计的人员进行肯定性复核;

执行——改进执行程序,由政府有关人士参照AICPA与州会计师委员会已宣布的准则执行审计;

信息交流——职业界应与政府内部审计讨论会以及其他相关团体进行交流。

AICPA与会计总署的合作改进了政府审计工作质量,并且使CPA更清醒地意识到他们在这一特殊领域的职业责任。

2. 会计总署修订《政府审计准则》受《专项审计法案》、AICPA的公认审计准则与《紧急任务报告》的影响,会计总署于1988年7月就1984年颁布的《政

府审计准则》(GAS)作了重新修订。与以前相比,这次修订主要突出了三个方面:第一,对从事联邦财务审计的人员规定了新的要求,即(1)进行专门的后续职业教育;(2)对他们的审计工作提交外部复核。这与AICPA的《紧急任务报告》第1号与第19号建议是一致的。第二,对公认政府审计准则(GAGAS)作了明确的界定,即应包括AICPA的公认审计准则和为政府审计制定的补充准则。第三,给政府部门签订审计服务提供了指南。

三、会计总署与探索委员会(COSO)的合作

1. COSO的贡献 COSO于1992年发行了《内部控制——整体性框架》,即所谓的三类控制:经营控制、财务控制、遵循控制;五个要素:监控、信息与沟通、控制活动、风险评估、控制环境。这份报告一直被多方人士奉为内部控制方面的权威文献。然而,会计总署认为这份报告在两个方面存在缺陷:

(1)没有要求提供有关内部控制的管理报告;

(2)在控制类型中缺少确保资产安全方面的控制。因此,这份报告不适用于公共部门。双方经过一段时间的磋商,最终达成共识,并于1994年7月将新的内部控制类型——“防止未经授权获得、使用或处置资产的内部控制”作为一个附录加在COSO的报告中。

2. 《政府审计准则》的再次修订在COSO启发下,会计总署于同年修订了《政府审计准则》,这次修订主要集中在外勤与报告准则两个方面。

外勤准则在考虑AICPA的审计报告第55号,《财务报表审计中应予考虑的内部控制结构》外,还在以下三个方面作了补充:

(1)跟踪已知的重大发现以及从前任审计处得知的重要情况。

(2)设计审查重大不遵循合同或授

在记忆的长河中，故乡的木榨时时闪现在我的眼前，那转动的碾轮，那吱吱呀呀的碾声，那哎嗨、哎嗨的号子声，一直萦绕在我的脑海中，久久不能忘记。

故乡的榨油房不知是何年何日建造在坡岗上，乡下人都叫它榨屋。榨屋离大队学校不远。每年的秋播一结束，算得上是乡下人最闲的时光。可是每个生产队就开始轮流到榨屋去榨油，轮流榨油的生产队总是挑选十几个壮实的劳力。人们都十分羡慕被选去榨油的人，他们也很高兴。虽说榨油是下体力的活儿，但他们这十天半月都吃住在榨屋里，队里还给他们补助，菜里的油水当然也是很大的。

榨油的工序不是很简单，榨油人先将棉籽或芝麻倒进炒锅里炒熟，然后盛入圆型的碾槽里，用柴油机带动磨盘，磨盘下面是六个铁碾轮，碾轮将棉籽或芝麻碾碎。碾碎的棉籽或芝麻经过蒸锅上汽喷热，做饼师傅开始做饼。做饼最要技术，得专业的做饼师傅。只见他用稻草将喷热的碎棉籽包，用双脚踏牢，用铁圈箍紧，这就成了棉饼了。他动作麻利，做一块饼只需三五分钟。最后将一块块做好的饼侧放入木榨中间，两边用方木摆好，

木榨声声

■ 蒋坤远



一切准备就绪，然后由三个打榨人开始最紧张的榨油。他们俩人在前，一左一右握住撞杆，撞杆的前端用一根根粗的牵绳系在屋梁上，撞头包着铁，后面一个人双手紧抱撞杆的尾部，三个人吼着哎嗨、哎嗨的号子，用撞杆撞击着木榨中间的一根带铁头的主方木。主方木渐渐被撞进摆好的方木中，通过挤压，那包好的饼越挤越紧，最后就开始出油了。那香喷喷

的还带着热气的香油从饼里滴下来，顺着油槽流进木榨下面的油缸里，那油香味能飘几里路远。

放学后，我们最爱跑到榨屋去玩。趁榨油人不注意，我们就偷吃那炒熟的棉籽或芝麻，要是被发现是要挨骂的。我常常伫立在木榨前，木榨就象一位饱经风霜的老人，目睹碾轮转动，听着打榨人那有节奏的撞杆声，内心常感受一种莫名的震动。夏去秋来，碾轮又这样吱吱呀呀地滚动，和最沉着的语言叙述上一世纪的故事，那雄浑有力的号子声拥抱了我整个童年。

岁月流逝，转眼三十年过去了，我已从事审计工作十几年了。如今，家乡的人们早已不再用木榨榨油了。木榨就象一位已完成使命，却又带着一身的疲累功臣退役的将士一样，默默无闻地退到了那不再引起人们注意的角落。现在，城里到处可见用机械化生产出的小磨油，但它的清香，它的味道比故乡木榨榨出的油逊色得多。是的，故乡的木榨已成了历史，可我一直深深地怀念故乡的——木榨。△

(作者单位：随州正信会计师事务所有限公司)

权协定的审计程序。

(3) 在工作底稿中提供足够的信息以便有经验的审计人员能够发现支持重要结论和判断的证据。

在报告准则方面除了体现 AICPA 有关文件的内容外，还强调审计人员应与审计委员会及其他负责人士的沟通。

四、其他贡献

1. AICPA 发行技术公报 1986 年 AICPA 发行了修订后的《州与地方政府审计指南》，为从事政府部门审计的 CPA 提供了现行审计指南。鉴于政府单位间援助对一个单位财务报表的重要影响，该委员会又于 1989 年发布了审计准则公告第 63 号《遵循审计》，这实际上是“紧急任务报告”第 6 号建议的直接成果。该准则主要用于对各级政府财务援助进行审计的项目，也可用于按《专项审计法案》进行联邦财务援助审计的项目。同时，该委员会还解释了公认审计准则与以会计总署《政府审计准则》为基

础的公认政府审计准则之间的差异。此外，AICPA 还建立了一个技术信息部，专门负责解决与政府审计有关的问题。

2. 《1996 年专项审计法案》与预算总局 (OMB) 的联合行动，《1996 年专项审计法案》的一个主要特点是，通过关注风险最大的项目来改进对联邦援助项目的监督。为了执行该法，预算总局也于 1997 年重新修订了 A-133 号文件《州与地方政府及非盈利组织审计》。这样不仅减轻了小单位的审计负担，也为政府审计从制度基础审计向风险导向审计迈出了可贵的一步。

五、预算总局 (OMB) 与会计总署联手——联邦政府审计的新起点

在美国，尽管州与地方政府审计进行得轰轰烈烈，联邦政府审计却开展较为迟缓，直到 1997 年才出现了转机。该年财政部、预算总局按《1994 年政改革法》编制年度联邦合并财务报表。会计总

署进行了审计，并于 1998 年 8 月将审计报告提交国会。根据审计结果，会计总署认为联邦政府的财务管理制度存在着重大的缺陷：基本的账面记录与凭证不完整、内部控制薄弱，因此，无法对财务报表的可靠性发表意见。虽然在审计中发现了许多问题，但这在美国历史上毕竟是一个创举，联邦政府首次如私营企业和州、地方政府一样依法提供财务报表并接受审计。这样，从另一个角度来看，也可以视为美国联邦政府审计步入规范的一个起点。

美国会计总署对其《政府审计准则》几经易稿，实际上，本身就是一段美国政府审计史。虽然，随着新经济的不断出现，该准则肯定还要修改。但是，美国政府审计的基本框架已经形成，即以《专项审计法案》为准绳、以会计总署的《政府审计准则》为基本依据，以 AICPA 等相关组织准则、指南为补充的三维框架。△

(作者单位：厦门大学会计系)